

CONTABILIDADE

## EVOLUÇÃO DO *BALANCED SCORECARD* – COMPARAÇÃO COM OUTROS SISTEMAS E EVOLUÇÕES RECENTES.

Helena Isabel Barroso Saraiva ([helenasaraiva@ipg.pt](mailto:helenasaraiva@ipg.pt))

Polytechnic Institute of Guarda

UDI - Unidade de Investigação para o Desenvolvimento do Interior<sup>1</sup> – IPG

Maria do Céu Gaspar Alves ([mceu@ubi.pt](mailto:mceu@ubi.pt))

Beira Interior University

NECE – Núcleo de Estudos em Ciências Empresariais - UBI

### RESUMO:

Com o presente trabalho procura-se efetuar uma análise da evolução histórica do *Balanced Scorecard* e comparar a sua evolução com a de outros modelos contemporâneos. A análise procura demonstrar que a evolução sofrida estará muito relacionada com o facto do conceito sempre ter tido ao longo do tempo e desde a sua aparição, uma ampla aplicação prática, sendo este fator essencial no aspeto evolutivo, por comparação com outros sistemas que, não tendo uma aplicação tão ampla, não tiveram consequentemente a mesma evolução ao nível conceptual.

O trabalho foi desenvolvido através de análise bibliográfica dos principais textos publicados pelos autores do *BSC* e por outros que aportaram contribuições importantes para o tema em análise, assim como da constatação relativa ao facto de os autores do conceito sempre terem desenvolvido uma aplicação empírica da sua metodologia, contribuindo para a sua disseminação e esta para a sua evolução.

Assim poder-se-á concluir que a utilização do conceito influenciou a evolução do *BSC*, isto porque parece evidente que ao longo do tempo a utilização dada ao *BSC* fez evoluir o mesmo, e vice-versa, a evolução do mesmo fez alterar o seu campo de aplicação, a avaliar pelas evoluções mais recentes.

### PALAVRAS-CHAVE:

*Balanced Scorecard*, evolução, aplicação prática, mudança, métodos de gestão.

### ABSTRACT :

The present work aims to conduct an analysis of the historical evolution of the *Balanced Scorecard* and compare to compare it with other contemporary models. The carried out analysis tries to show that its experienced evolution is based on the fact that the concept has always had, over time and since its appearance, a wide practical application, being this an essential factor in the evolutionary aspect, also when compared to other systems that hadn't so broad application, and consequently not having the same level of conceptual evolution.

These was developed through the review of main publications by the authors of the *BSC* and others who made important contributions to the issue under review, as well as the verification of the fact that the authors of the concept have always contributed to its empirical application, thus contributing to its dissemination and to the identified evolution.

---

<sup>1</sup> PEst-OE/EGE/UI4056/2014 – projeto financiado pela Fundação para a Ciência e Tecnologia (FCT)

So it may be concluded that the use of the concept has influenced the evolution of the BSC, because throughout time the use given to the BSC did develop the concept, and vice versa, the evolution of the concept did modify its scope of application, by taking the most recent developments.

**KEYWORDS:**

Balanced Scorecard, evolution, practical implementation, change in management methods.

**Evolução do *Balanced Scorecard* – comparação com outros sistemas contemporâneos na sua apresentação e evoluções recentes.*****Introdução***

Na fase final do século XX – particularmente durante as duas ultimas décadas – verificou-se com alguma intensidade a necessidade de alterar a forma de avaliação de desempenho das organizações, nomeadamente no que concernia à utilização praticamente exclusiva de indicadores financeiros. Neste contexto surge o modelo de *Balanced Scorecard* (BSC), por Kaplan e Norton (1992).

Esta modelo e o respetivo conceito foi evoluindo ao longo do tempo, de acordo com as fases listadas por Saraiva (2011a, 2011b):

- sistema de medição: consubstanciado um conjunto de objectivos e indicadores com uma orientação específica – correspondente ao período inicial de aparecimento do *BSC* – verificada, em termos temporais, entre 1992 e 1993;
- sistema de comunicação: sempre que é utilizado para divulgar a todos os elementos da organização quais os objectivos estratégicos da mesma – entre 1993 e 1996/97;
- sistema de avaliação global e individual: o *BSC* começa a delinear-se como ferramenta de implementação de estratégias, transformando-as em medidas de acções específicas e criando valor nos intangíveis – entre 96/97 e o ano de 2004;
- sistema de gestão estratégica: utilizado como elemento de suporte à tomada de decisão e de apoio à gestão da organização – isto no período que medeia entre 2004 e 2008;
- sistema de gestão estratégico que gere/avalia o próprio sistema de Gestão - integrando as componentes do capital intelectual das organizações na prossecução da estratégia e iniciando um caminho de aparente “viragem para o exterior” – a partir de 2008;
- sistema de gestão de alianças estratégicas, assumindo um papel nas relações com o exterior da organização, na gestão de alianças estratégicas – a partir de 2010.

Paralelamente ao período de aparição do conceito de BSC, surgiram diversos conceitos afins, entre os quais se destacaram particularmente na literatura da época os correspondentes às metodologias *Intangible Assets Monitor* (IAM), (Sveiby, 1987) e *Skandia Navigator*, (Edvinsson, 1997).

Sendo de evidenciar que um dos modelos é anterior à aparição do BSC e outro posterior - curiosamente o BSC surge exatamente no ponto médio, em termos temporais, relativamente à data da aparição dos dois citados - todos abordam uma realidade que era premente à época: a questão da valorização e quantificação de aspetos não financeiros inerentes ao funcionamento das organizações e fundamentais à explicação da formação dos resultados dessas mesmas organizações.

No entanto, nas últimas duas décadas após a aparição do BSC, tem-se verificado através de diversas evidências que a sua aplicação se disseminou em termos globais, enquanto os outros dois modelos analisados no presente trabalho foram sendo, progressivamente, relegados a um segundo plano. Cremos que isto se deve essencialmente ao facto de o BSC ter tido desde a sua génese uma ampla aplicação e de essa aplicação se ter tornado crescente ao longo do tempo, ao invés do que aconteceu com os outros aqui analisados.

Neste sentido, para fundamentar este tipo de evolução, o presente trabalho irá organizar-se de acordo com os seguintes pontos: caracterização dos três diferentes modelos, análise da evolução dos modelos utilizados e correspondentes conclusões. A ordem de apresentação dos diferentes modelos será precisamente a ordem cronológica, uma vez que os objetivos deste trabalho estão essencialmente relacionados com a evolução cronológica do *BSC*.

A análise efetuada será essencialmente baseada em pesquisa bibliográfica e na comparação analítica entre conceitos e respetivas evoluções identificadas.

## 1 – O Modelo Intangible Assets Monitor (IAM)

O modelo *IAM*, anterior no tempo ao conceito de *BSC*, focaliza-se na avaliação dos ativos intangíveis, assim como na comunicação da estratégia, a qual é também assumida (tal como no *BSC*), como um elemento central do modelo.

O *IAM* tem como objecto a avaliação da evolução dos activos intangíveis, valorizando especialmente o fator humano como aspecto essencial na competitividade das organizações. Por regra, consiste num dispositivo onde são apresentados os três grupos que formam o conjunto dos ativos intangíveis, classificados por perspectivas ou categorias cuja finalidade é a de caracterizar esses activos. O dispositivo deve ser acompanhado por comentários, efetuando-se uma selecção de indicadores entre os principais identificados para cada categoria.

Assim, um número reduzido de indicadores é identificado ou definido, concretamente um ou dois de entre os indicadores de referência, sendo associados a quatro diferentes categorias ou perspectivas estruturantes do modelo:

- crescimento,
- mudança/ inovação,
- eficiência e
- estabilidade/risco.

Na figura seguinte é ilustrado graficamente o modelo *IAM*.

Figura 1 - Representação gráfica do modelo *Intangible Assets Monitor*.

Intangible Assets Monitor				
Market Value				
	Tangible Assets	Intangible Assets		
		External Structure	Internal Structure	Competence
Growth				
Innovation				
Efficiency				
Stability				

© Karl Erik Sveiby 1999-2001 all rights reserved

Fonte: <http://www.sveiby.com/articles/MeasureIntangibleAssets.html>, consultado em Julho de 2011

O modelo distingue claramente entre ativos tangíveis e intangíveis, classificando os intangíveis como ativos reais e proporcionando a perceção sobre temas como a mudança e a evolução dos fluxos de conhecimento, consubstanciados nas perspectivas de crescimento, inovação/renovação, eficiência ou utilização e risco *versus* estabilidade, aplicadas à evolução do ativo intangível considerado.

O *IAM* pode ser utilizado com a finalidade de desenhar um sistema de informação para a gestão ou de realizar uma auditoria que permitam conferir ou aferir a capacidade de identificar, medir e gerir os ativos intangíveis, os quais são entendidos como determinantes para o êxito das organizações.

Os ativos intangíveis encontram-se, segundo esta metodologia, divididos em três grupos (Viedma Martí, 2002):

- a estrutura externa do *IAM* compreende marcas, relações com clientes, fornecedores e outros *stakeholders* externos; este grupo é também designado por Capital Relacional;

**XXIV Jornadas Luso Espanholas de Gestão Científica**  
**6,7,8 fevereiro 2014 - Leiria**

- a estrutura interna é composta por práticas de gestão da organização, estrutura legal, investigação e desenvolvimento, *software*, bases de dados e cultura da empresa; este grupo é também conhecido por Capital Estrutural;
- as competências dos recursos humanos que integram *know-how*, conhecimentos, educação e experiência das pessoas que trabalham na organização e que correspondem ao grupo normalmente referenciado como Capital Humano.

Os indicadores de referência são apresentados na Figura 2, onde constam os associados a cada grupo e perspectiva do IAM.

Figura 2 - Modelo *Intangible Assets Monitor* e Indicadores.

<b>Activos Intangíveis</b>		
<b>Indicadores de Estrutura Externa</b> (marcas, relações com clientes e fornecedores)	<b>Indicadores de Estrutura Interna</b> (Gestão, estrutura legal, I&D, <i>Software</i> )	<b>Indicadores de Competências dos Recursos Humanos</b> (Know-how, Conhecimento, Educação, Experiência)
<b>Indicadores de Crescimento</b> <u>Crescimento Orgânico</u> <u>Rentabilidade por cliente</u>	<b>Indicadores de Crescimento</b> <u>Investimento em TI</u> <u>Investimentos em Estrutura Interna</u>	<b>Indicadores de Crescimento</b> <u>Índice de Competência</u> <u>Nº de anos na profissão</u> <u>Nível de Instrução</u> <u>Turnover de Competências</u>
<b>Indicadores de Inovação/renovação</b> <u>Clientes que engrandecem a imagem da empresa</u> <u>Vendas a novos Clientes</u>	<b>Indicadores de Inovação/renovação</b> <u>Proporção de novos produtos/serviços</u> <u>Novos processos implementados</u>	<b>Indicadores de Inovação/renovação</b> <u>Gastos com treino e Formação</u> <u>Diversidade</u>
<b>Indicadores de Eficiência</b> <u>Rentabilidade por cliente</u> <u>Vendas por Cliente</u> <u>Índice de Ganhos/perdas</u>	<b>Indicadores de Eficiência</b> <u>Proporção de pessoal de apoio</u> <u>Índice de Valores/attitudes</u>	<b>Indicadores de Eficiência</b> <u>Efeito de Alavancagem</u> <u>Valor acrescentado/Empregado</u> <u>Lucro/Empregado</u>
<b>Indicadores de Risco/Estabilidade</b> <u>Proporção de Grandes Clientes</u> <u>Rácio de Cliente leais à empresa</u> <u>Frequência de Ordens de Compra/Cliente</u>	<b>Indicadores de Risco/Estabilidade</b> <u>Idade da Organização</u> <u>Rácio de Rotação do Pessoal de Apoio</u> <u>Antiguidade da Organização</u>	<b>Indicadores de Risco/Estabilidade</b> <u>Rotação de Pessoal</u> <u>Média de Idade do Pessoal</u> <u>Antiguidade do Pessoal</u>

Fonte: adaptado de <http://www.sveiby.com/articles/MeasureIntangibleAssets.html>, de Sveiby (1997), e de Gonçalves (2003).

No modelo IAM, desde o seu aparecimento até à atualidade não foram por nós identificadas praticamente quaisquer alterações – são conhecidas algumas aplicações, nomeadamente em meados da década de noventa do século passado, altura em que o mesmo foi referido com alguma frequência na literatura, mas parece-nos ter entrado em desuso a sua aplicação, a não ser em casos muito específicos.

## 2 – O Modelo *Balanced Scorecard* (BSC)

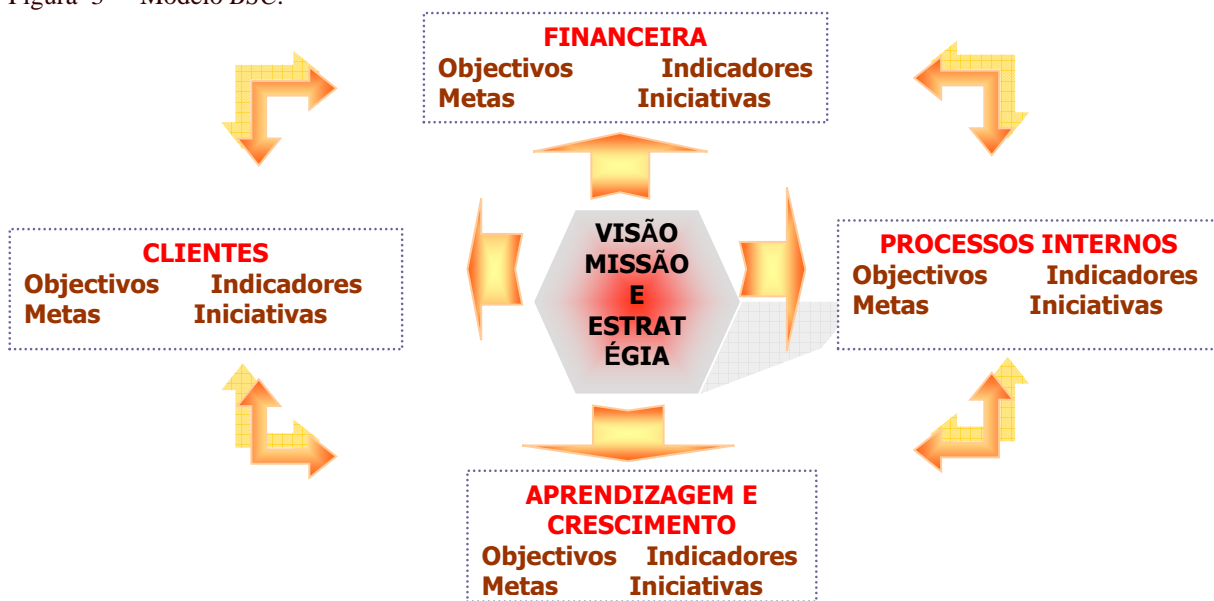
Um sistema de informação adequado pressupõe que os utilizadores na organização saibam qual a informação da qual necessitam, que a obtenham de forma regular e que a integrem na sua tomada de decisão (Drucker, 1995). Neste sentido o BSC poderá ser encarado como um sistema que descreve a estratégia de forma clara, possibilita o equilíbrio e a integração entre os objetivos de curto e longo prazo, entre os resultados e os seus indutores, assim como entre medições objetivas e subjetivas, focalizando o desempenho organizacional sob quatro diferentes perspetivas: a Financeira; a do Cliente; a dos Processos Internos e a de Aprendizagem e Crescimento.

Estas perspetivas respondem a quatro questões centrais no modelo:

- para uma organização ser financeiramente bem sucedida, como deverá ser vista pelos seus acionistas?
- para a mesma atingir a sua missão, como deverá ser vista pelos seus clientes?
- para satisfazer os seus acionistas e clientes, quais os processos em que deverá atingir a excelência?
- para alcançar a visão, como deverá a organização sustentar a sua capacidade de mudar e melhorar?

Segundo o conceito inicial (Kaplan e Norton, 1992), o *BSC* coloca a visão -“para onde iremos”- e a estratégia -“como iremos”- no centro do processo de gestão, tal como se mostra na Figura 3, estabelecendo objetivos e assumindo que as pessoas deverão adotar determinados comportamentos e ações que se tornam necessárias para os atingir.

Figura 3 - Modelo *BSC*.



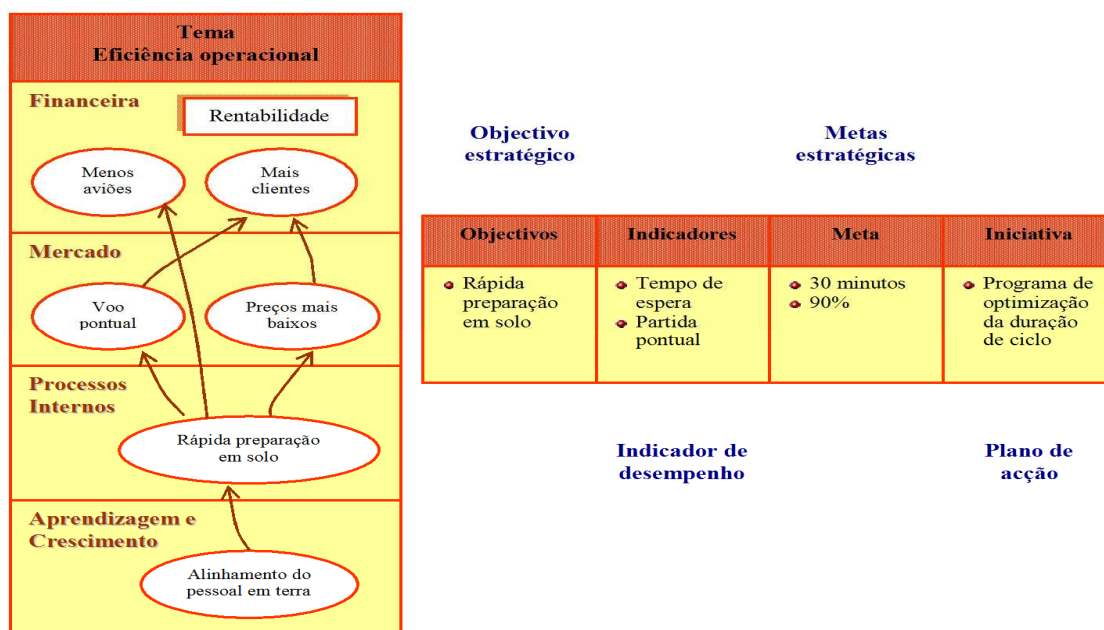
Fonte: adaptado de Kaplan e Norton (1997) e de <http://www.keyassociados.com.br> site consultado em Janeiro de 2006.

O *BSC* global de uma organização visa resumir a estratégia da mesma numa *única página*, através do mapa estratégico (Kaplan e Norton, 2004b), garantindo a simplificação do complexo documento estratégico que as empresas normalmente criam para explicar as linhas orientadoras da sua atividade.

Outra finalidade do *BSC* relaciona-se com o facto de a comunicação da estratégia ser extensiva a toda a organização: o mapa estratégico dá-a a conhecer a todos os colaboradores, de forma a poderem contribuir para a concretização dos objectivos e a saberem como devem actuar. A não identificação dos colaboradores com os objetivos estratégicos será o primeiro sinal de desalinhamento e quebra da *performance* estratégica. Estas finalidades são ilustradas na Figura 4 - Mapa Estratégico, objetivos, indicadores, metas e iniciativas.

Figura 4 - Mapa Estratégico, objetivos, indicadores, metas e iniciativas.

Mapa estratégico



Fonte: [www.bscol.com/invoke.cfm](http://www.bscol.com/invoke.cfm)

Fonte: <http://www.bscol.com/invoke.cfm>, site consultado em Janeiro de 2006.

Por último, o BSC pressupõe um acompanhamento periódico à execução da estratégia, permitindo no curto prazo que a organização possa comparar a sua *performance* com as metas definidas.

Toda e qualquer medida do BSC deve estar integrada numa cadeia de relações de causa e efeito que comunica a estratégia da empresa às unidades de negócios, devendo esta cadeia percorrer as perspetivas do BSC - estas perspetivas vieram a revelar-se adequadas em diversas empresas e organizações, no entanto, não existe um número total de perspetivas a utilizar, ou seja, as empresas têm de encontrar as adequadas ao seu caso específico para alcançarem os seus objetivos, dependendo das circunstâncias do sector e da estratégia de uma unidade de negócios e sendo possível agregar ou desagregar uma ou mais perspetivas complementares.

Tal como já foi referido o conceito sofreu uma evolução ao longo do tempo:

- começou por ser aplicado numa perspectiva de avaliação do desempenho das organizações;
- posteriormente veio a ser encarado como um sistema de Gestão e de implementação e comunicação da estratégia;
- de seguida foi atribuída uma grande ênfase à interligação entre o BSC e a gestão estratégica, nomeadamente ao nível da aprendizagem estratégica, a qual se relaciona com processos de inovação que inevitavelmente se prendem com o factor humano dentro das organizações;
- mais recentemente este instrumento tem vindo a ser aplicado numa perspectiva mais abrangente, tendo ultrapassado os limites internos de análise da organização, para uma perspectiva de análise e monitorização do sistema de gestão das organizações e da suas relações estratégicas com organizações externas.

O papel fundamental que o conhecimento vem revelando nas empresas, num contexto em que os trabalhadores são colaboradores do conhecimento e em que as estratégias devem ser executadas a todos os níveis na organização começou a ser claramente percebido e trabalhado pelas organizações.

Desde o início do seu aparecimento até à atualidade os temas estratégicos do BSC descrevem a combinação de elementos intangíveis com os processos internos para se obterem resultados tanto intangíveis, como a fidelidade dos clientes, como tangíveis, tais como o crescimento de receita e da rentabilidade. Desta forma, o BSC fornece como referência a medição de estratégias baseadas no conhecimento. Este facto relaciona-se com a perspectiva da aprendizagem e crescimento do BSC, a qual se focaliza na aquisição e desenvolvimento de conhecimentos, na construção da memória organizacional e na existência de um ambiente que permita o desenvolvimento das competências necessárias à evolução desejada das organizações. No entanto, parece indubitável que essa finalidade – que é o desenvolvimento das competências e do

ambiente que o permita, tem vindo a ser sucessivamente alargada dentro da organização, no âmbito das aplicações verificadas do *BSC* – aparentemente iniciou-se por uma visão mais operacional da aplicação das potencialidades da ferramenta e foi-se sucessivamente, ao longo do tempo, alargando a visão da sua aplicação, funcionamento e potencialidades.

### 3 – Modelo *Skandia Navigator*

O *Skandia Navigator*, começou a ser desenvolvido em 1993 na empresa *Skandia*, mais concretamente na *Skandia AFS*, uma subsidiária do grupo segurador *Skandia*. Esta organização assegurou a colaboração de Edvinsson a partir de 1991, com o propósito de estabelecer um meio de medição dos processos geradores de valor.

Os estudos conduzidos na *Skandia* deram origem àquilo que foi identificado como Capital Intelectual, e culminaram, em 1995, na realização de um relatório sobre a mesma noção. O *Navigator* ou *Balanced Scorecard do Capital Intelectual* foi formalizado pelo autor (Edvinsson, 1997), e tem por base a estratégia da organização, tal como os modelos anteriormente referenciados, apresentando um modelo assente em quatro pilares, semelhantes às perspectivas do *BSC*, acrescentando-lhe no entanto um novo pilar: a perspectiva humana, a qual é considerada essencial na avaliação do desempenho organizacional e na possibilidade de gerar valor a longo prazo.

A representação clássica do modelo é apresentada na Figura 5, com as respectivas perspetivas, sua interligação com o factor tempo e os aspectos principais tangentes à noção de capital intelectual e respectiva gestão.

Figura 5 - Modelo *Skandia Navigator*.



Fonte: [http://www.valuebasedmanagement.net/methods\\_skandianavigator.html](http://www.valuebasedmanagement.net/methods_skandianavigator.html), consultado em Junho de 2011

Nesta figura o foco financeiro, ou perspetiva financeira, está relacionado com os aspetos mais tradicionais, onde se incluem os dados históricos (ocorridos no passado) do desempenho. No presente, são considerados as relações com os clientes e os processos de produção e/ou prestação de um serviço, assim como os processos tecnológicos. A perspetiva focada no futuro é a de renovação e desenvolvimento, a qual se prende com a formação de recursos humanos, a inovação e temas relacionados com opções estratégicas da organização. Por fim, o foco nos recursos humanos assume um papel fundamental, ao influenciar, através da sua atuação, todas as outras perspetivas.

O funcionamento do modelo relaciona-se com a existência de um conjunto de indicadores definidos a partir dos factores críticos de sucesso e tendo como elemento central a estratégia prosseguida pela organização, que medem o seu desempenho e assumem o desígnio de aumentar o Capital Intelectual.

Segundo Russo (2009), este modelo de tipo *Scorecard*, teve difusão essencialmente nos países nórdicos. Parece-nos também que, apesar de ter tido no final dos anos noventa do século XX, vasta divulgação e até uma aplicação considerável, tem vindo a diminuir o seu impacto e a sua utilização, tal como acontece com o modelo analisado no ponto um.



Também não é conhecida uma evolução deste conceito no tempo, semelhante à que aconteceu com o BSC.

### 3 – Análise da evolução dos modelos utilizados

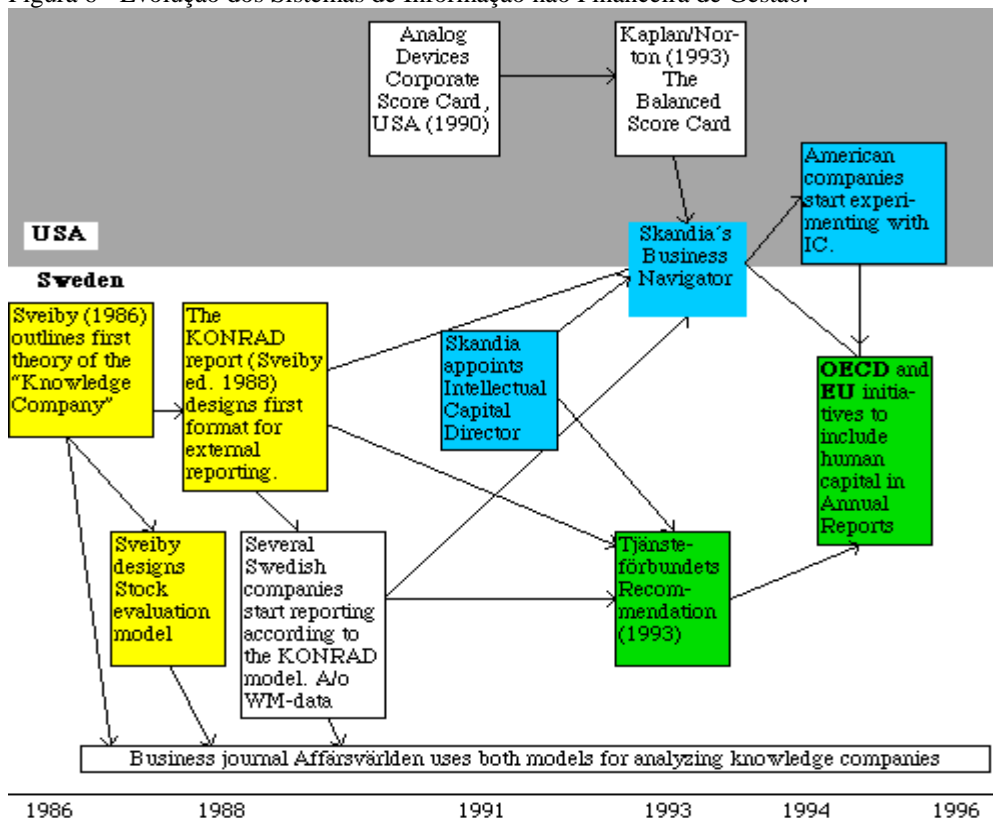
De acordo com o anteriormente referido noutros pontos deste trabalho, não muito distantes no tempo relativamente ao aparecimento do conceito de BSC, surgiram também as metodologias *Intangible Assets Monitor (IAM)*, (Sveiby, 1987) e *Skandia Navigator*, (Edvinsson, 1997) cujos tipos de análise foram já resumidamente apresentadas. Estes modelos, embora diferentes possuem algumas semelhanças entre si, cruzando-se os seus conceitos em diversos aspetos, nomeadamente quanto à relevância do que passou a designar-se depois da aparição dos mesmos por Capital Intelectual.

Os dois modelos identificados e aqui comparados com o BSC, têm ambos origem na Europa, mais concretamente na Suécia, tendo tido também uma considerável aplicação prática nomeadamente em meados da década de noventa do século XX, altura em que ambos os sistemas foram utilizados para reportar o valor do Capital Humano ou Capital Intelectual.

No entanto essa utilização foi praticamente confinada à Suécia e países geograficamente próximos. Esta situação teve, mesmo assim, algumas exceções no referente ao modelo *Skandia Navigator*, o qual conseguiu uma divulgação e impacto mais alargado em termos geográficos: nomeadamente nos Estados Unidos e no Canadá através da utilização pelo *Canadian Imperial Bank*, numa fase inicial e posteriormente com a sua divulgação e alargamento a outras instituições.

Em 1993 o Conselho Sueco para Empresas de Serviços efectuou uma recomendação aos seus membros no sentido de aconselhar a utilização por parte das mesmas, de um número de indicadores que descrevessem o seu capital humano, nos seus relatórios anuais. A referida recomendação foi um dos contributos relevantes para as acções internacionais de recomendação para reporte do capital humano (ver Figura 6).

Figura 6 - Evolução dos Sistemas de Informação não Financeira de Gestão.



Fonte: Sveiby, Nilsson & Strand, 1996 cit. in <http://www.sveiby.com/articles/SwedishCoP.htm#HRCA>



As teorias do Capital Intelectual, tinham surgido no início dos anos noventa, na *Skandia*, e deram origem à subdivisão em Capital Humano e em Capital Estrutural (Gonçalves, 2003).

O Capital Humano corresponderia ao conjunto dos conhecimentos, competências e capacidade de inovação dos funcionários de uma organização – respeitando àquela parcela de elementos que no fim do dia sai da empresa e volta para casa – e que consequentemente, apesar de estar à disposição da organização, não é da sua propriedade.

Por outro lado, o Capital Estrutural incluiria bases de dados, *softwares*, estrutura organizacional, patentes, marcas, etc., que têm efeito na produtividade da organização, sendo estes elementos da sua efetiva propriedade.

Os modelos apresentados neste trabalho, foram considerados como os mais significativos na medição e análise do capital intelectual das organizações (Russo, 2009), e diversos autores entendem que os modelos se influenciaram entre si: um exemplo disto é facto do próprio autor do *Skandia Navigator* assumir este modelo como um meio de encontrar uma maneira de medir a capacidade de criar valor, desenvolvendo assim a teoria do Capital Intelectual, que incorpora elementos quer do conceito de *Konrad*, quer do *BSC*.

O conceito de *Konrad* prende-se com a definição e utilização por parte de um grupo de gestores de organizações suecas de conceitos relacionados com o reporte dos ativos intangíveis. Este grupo iniciou a utilização de indicadores não financeiros com a finalidade de avaliar, monitorizar e divulgar os seus activos intangíveis, tendo sido um dos elementos percussores das teorias do Capital Intelectual. O objetivo deste grupo de gestores era o de encorajar as organizações do conhecimento a melhorar os seus relatos para o exterior e a efectuar uma avaliação mais ajustada do valor real destas organizações.

No entanto, a partir de meados da década de noventa, não foram por nós identificadas quaisquer evoluções dos conceitos iniciais dos dois modelos aqui comparados com o *BSC*.

Pelo contrário, em relação ao *BSC*, em finais do século XX e inícios do XXI, autores como Kanji (1998, 2003), e Kanji e Sá (2001, 2002), afirmam que o mesmo é na altura utilizado de duas formas distintas pelas organizações: sendo utilizado como um sistema de informação que suporta a focalização dos responsáveis e sendo-o também como um sistema de gestão estratégica baseado nos critérios apresentados por Kaplan e Norton.

Neste ponto parece-nos pertinente analisar como e porquê uma inovação se difunde de umas organizações a outras. Não será alheio a este fenómeno o factor *moda* nas actividades de Gestão (desde o Controlo de Gestão – atividade essencialmente relacionada com as práticas contabilísticas de Gestão, até à definição e monitorização da estratégia). No entanto, mesmo este factor *moda* ou *tendência* é justificado por ser maioritariamente utilizado por alguma razão: ou por razões de legitimação por parte da gestão da organização ou de legitimação do seu sistema de gestão perante os interessados na evolução da mesma, ou mesmo por mimetismo com outras organizações (DiMagio e Powell (1983), Abrahamson e Fairchild (1999), Malmi (2001), Ax e Bjornenak (2005)).

Parece-nos que ambos os argumentos invocados – legitimação ou mimetismo - terão de estar relacionados com os resultados obtidos em diversas organizações (Kaplan e Norton, 2000a), aliás amplamente comunicados quer pelos autores, quer por empresas de consultadoria, quer por empresas de tecnologias de informação. O efeito *moda* pode estar aqui relacionado com o facto de em diversas organizações o modelo ter obtido algum grau de êxito – o que atraiu outros utilizadores, mas também com a ampla comunicação desse êxito efectuada por diversos meios, tais como:

- iniciativas levadas a cabo pelos autores da metodologia, relacionadas com atribuição de prémios e incentivos a organizações que a implementaram e que obtiveram êxito;
- existência de numerosas consultoras na área da implementação e desenvolvimento do *BSC*, algumas avalizadas pelos autores da metodologia;
- divulgação de soluções informáticas de aplicação do *BSC*;

- a realização de Seminários, cursos de formação, *workshops*, conferências e jornadas sobre o tema;
- os *papers* apresentados em congressos das áreas de Gestão e de Contabilidade de Gestão e até da área de Gestão de Recursos Humanos;
- os programas de formação apresentados pelas instituições de ensino (mormente de ensino superior e entidades de formação para empresários);
- o facto de qualquer obra actual de âmbito escolar das áreas de Gestão, Gestão de Recursos Humanos e Contabilidade de Gestão, dedicarem uma parte da sua estrutura à apresentação e ao funcionamento do BSC.

Todos estes factores parecem contribuir para o que pode entender-se como um processo de difusão de inovação (Martínez e Herédia, 2003), e consequentemente de alteração das práticas de gestão e de contabilidade de gestão. Um dos principais argumentos para esta mudança foi a necessidade de medidas de gestão e de contabilidade de gestão de carácter não financeiro. Neste campo, um dos conceitos mais importantes é sem qualquer margem para dúvida o BSC, (Kaplan e Norton, 1992, 1993, 1996a,b; Butler et al., 1997; Silk, 1998).

No que concerne à mudança na contabilidade de gestão e suas práticas, as medidas não financeiras assumem um papel de relevo (Hopwood, 1987; Innes and Mitchell, 1990; Bhimani, 1993; Scapens and Roberts, 1993; Lapsley and Mitchell, 1994). Os processos de medição passaram a poder incluir mais do que os aspectos meramente tangíveis – uma nova-ordem surgiu a partir da utilização de medidas não financeiras.

Por outro lado, haverá um diferente aspecto a considerar: a mudança que se estabelece dentro das organizações que implementam o BSC.

Pettigrew e Whipp (1991), definem um quadro teórico com a finalidade de entender a mudança estratégica, encarando-a como um processo contínuo. Os autores afirmam que existem três diferentes dimensões inter-relacionadas a considerar para se perceber a mudança estratégica: o *conteúdo* da estratégia, o *processo* de mudança e o *contexto* de actuação em a mudança acontece. As três dimensões relacionam-se na medida em que o contexto tem de ser considerado para entender o conteúdo e os processos de mudança, e o modelo pode ser usado para estudar mudanças que não apenas as estratégicas. Este modelo pode também servir para aferir se o BSC se enquadra como uma ferramenta indutora de mudança dentro das organizações. Assim poderá ser apontada a fase de desenho do BSC, como a dimensão de *conteúdo* da mudança, a dimensão de *processo* corresponderá à implementação do BSC, em que o desenho do mesmo é integrado e adaptado à organização; a dimensão de *contexto* corresponderá à utilização e funcionamento do BSC. Esta última dimensão prende-se com a forma como o desenho do BSC é aplicado na prática, pois a sua utilização dependerá muito da forma como foi implementado (Papalexandris *et al.*, 2004, 2005). O factor *tempo* também é importante – a mudança leva tempo a operar-se e mesmo que o desenho e a implementação do BSC demore apenas alguns meses, é possível que passem vários anos até a totalidade do processo estar consolidado em toda a organização – este ponto prende-se com a continuidade do processo de mudança estratégica (Venkatraman e Gering, 2000 e Sioncke, 2005).

Anthony e Govindarajan (2001), afirmam que o BSC se tornou um sistema de avaliação da performance que tem por finalidade a implementação de estratégias. O conceito inicialmente introduzido por Kaplan e Norton tem finalidades no âmbito do controlo de gestão, posteriormente a definição alargou-se ao incluir tanto a natureza do produto final como a actividade de controlo de gestão.

O que se verificou na prática foi que os responsáveis das organizações que adoptavam o BSC, utilizavam o conceito para realinhar as suas unidades de negócio, unidades de serviço partilhado, equipas e indivíduos em torno de metas e objectivos gerais (Kaplan e Norton, 2004a).

A partir da base de trabalho estabelecida por Kaplan e Norton, académicos e responsáveis por organizações em todo mundo, começaram a interessar-se pelo conceito e a estudá-lo, contribuindo para o seu aperfeiçoamento. Na Europa, América Latina e Austrália surgiram empresas de consultoria certificadas pelo *Balanced Scorecard Collaborative*.

Durante os anos seguintes Kaplan e Norton acompanharam diversas organizações que implementaram o *BSC*, constatando que as mesmas conseguiam resultados importantes em períodos relativamente curtos e que os responsáveis pelas organizações suportavam as suas estratégias no conceito de relação de causa e efeito representado nos mapas estratégicos que implementavam nas mesmas (Kaplan e Norton, 2000a, 2004a, 2004b).

A difusão do modelo junto quer dos meios académicos - onde apesar de tudo, também surgem visões críticas – Norreklit (2000, 2003), quer dos meios profissionais, parece dever-se, em parte, à forma como é promovido e suportado pelos autores de referência: Kaplan e Norton não só publicam vasta literatura sobre o tema como também promovem a criação de empresas de assessoria que por sua vez muito contribuem para a sua disseminação; com a criação do *Balanced Scorecard Collaborative, Inc.*, surge toda uma plêiade de serviços, conferências, formação, certificação, *standards* de implementação, *softwares*, em torno da aplicação e utilização do *BSC*. Surge também a iniciativa promovida pelos autores, *BSCOL “Hall of Fame”*, que confere um prémio a organizações que tenham obtido bons resultados com a implementação e utilização do conceito.

A referida disseminação no mundo profissional tem sido sem dúvida essencial para a evolução desta ferramenta – vejam-se as evoluções apresentadas em 2008 por Kaplan e Norton, ao assumir o *BSC* como um sistema que se coloca já num plano em que se gere a estratégia e as relações com o exterior (Kaplan e Norton, 2008), e em 2010, por Kaplan, Norton e Rugelsjoen, em que o *BSC* surge como um sistema de gestão de alianças estratégicas, por parte das organizações. Mais uma vez, esta última aplicação do *BSC* surge a partir da aplicação numa organização da área farmacêutica, para estabelecer uma parceria, surgindo a noção do “*Scorecard* de Parceria ou de Aliança” (Kaplan, Norton e Rugelsjoen, 2010). No artigo de 2010 são também referidas outras experiências neste tipo de utilização, por outras empresas em diferentes países.

Este último campo de actuação do *BSC* surge claramente como um resultado da aplicação efectuada na prática – a qual vem redefinir o conceito – alargando-o aos aspectos relacionados com a gestão estratégica das relações externas entre organizações.

Assim a análise da utilização e da evolução deste instrumento de gestão parece assumir relevância a vários níveis, isto porque parece evidente que ao longo do tempo a utilização dada ao *BSC* fez evoluir o mesmo e o seu conceito, e *vice-versa*, a evolução do *BSC* também fez alterar o campo de aplicação do mesmo, a avaliar pelas evoluções mais recentes. Além disso parece também pertinente a ideia, face ao apresentado, que a utilização generalizada deste instrumento pelos gestores na atualidade, influenciou a mudança nas práticas de Gestão, ao surgir actualmente como um elemento tão regular na definição de estratégias nas organizações e ao nível do conhecimentos, em geral, como as clássicas análise *SWOT* ou a matriz *BCG*.

### Conclusões

Pelo argumentado anteriormente poder-se-á concluir que a evolução histórica do *BSC*, se relaciona com a evolução das aplicações em que a ferramenta tem sido utilizada: a sua abrangência e profundidade foi-se alargando através do potencial de utilização verificado na prática.

Por outro lado, as práticas de Gestão e de Contabilidade de Gestão, são atualmente profundamente marcadas pelas medidas não financeiras e relações de causa e efeito preconizadas quer pelo modelo do *BSC*, quer pelos modelos *IAM* e *Skandia Navigator*. No entanto, atualmente continua a utilizar-se e a referir-se, de uma forma praticamente global, o primeiro, enquanto que os segundos, também de maneira geral, parecem ter sido utilizados durante um período de tempo relativamente limitado e com muito menor intensidade que o primeiro. Parece-nos ainda que a intensidade de utilização do *BSC*, tal como foi documentada ao longo deste trabalho, poderá ter sido determinante na prevalência do *BSC* em detrimento de outros modelos.

Poderá retomar-se neste ponto a ideia já referida e apresentada (Kaplan e Norton, 1992; 1996; 2004a; 2004b), de a informação financeira ser o culminar ou o resultado de acções e tarefas desenvolvidas nas e pelas organizações, tendo a contabilidade sido encarada como o sistema de informação mais tradicionalmente desenvolvido pelas organizações (por razões de ordem legal, fiscal ou de avaliação do funcionamento organizado das mesmas), e tornando-se a base de avaliação tradicional dos resultados. No entanto verifica-se que nem sempre estes indicadores têm aderência à estratégia.

Assim, depois de identificado este tipo de informação (estratégica), a organização deve preocupar-se com a sua utilização: o que passa não só por definir uma estratégia, mas também por implementá-la.

Verificou-se que esta evolução foi surgindo através das aplicações do *BSC* efetuadas no mundo empresarial, sendo estas que a induziram e suportaram. Também nas evoluções mais recentes, a aplicação do conceito base de *BSC* a uma situação diferenciada e mais voltada para o exterior da organização do que até aí se tinha realizado, veio permitir todo um novo campo de actuação ao *BSC*, originando um conceito diferenciado do que até aí existia.

Comparou-se ainda a evolução sofrida pelo *BSC* com o facto das outras metodologias analisadas, contemporâneas ao seu aparecimento e com o mesmo tipo de características, aparentemente não terem passado pelo mesmo género de evolução – o que, cruzado com o facto de as outras metodologias não terem tido, ao longo do tempo, uma aplicação tão intensiva como a do *BSC*, parece indicar que o factor *utilização pratica* foi extremamente importante e determinante para a evolução do conceito.

Por fim tentou estabelecer-se que a metodologia, por ser amplamente utilizada, conduziu a alterações importantes nas práticas de Gestão e de Contabilidade de gestão, ao constituir-se como um dos principais instrumentos de mudança no que respeita à utilização de medidas não financeiras como indicadores de Gestão de elevada importância e relevância. Também no que respeita à mudança interna nas organizações, como se verificou, é um facilitador e promotor da mesma.

## BIBLIOGRAFIA

ABRAHAMSON, E. e FAIRCHILD, G. (1999). “Management Fashion: Lifecycles, Triggers, and Collective Learning Processes”, *Administrative Science Quarterly*, December, Vol. 44, n.º 4, pp.708-740.

ADAMS, C. e ROBERTS, P. (1993). “You are what you measure”, *Manufacturing Europe*, Starling Publications.

ANTHONY, R. e GOVINDARAJAN, V. (2001). *Management control systems*. Boston, McGraw-Hill.

AX, C. e BJORNENAK, T. (2005). “Bundling and Diffusion of Management Accounting Innovations – The Case of the Balanced Scorecard in Sweden”, *Management Accounting Research*, March, Vol. 16, n.º 1, pp.1-20.

BHIMANI, A., (1993). “Indeterminacy and the specificity of accounting change: Renault 1898-1938”, *Accounting, Organizations and Society*, 18(1), pp.1-39.

BRANDON, C.H. e DRTINA, R.E. (1997). *Management Accounting: Strategy and Control*, Edição Internacional, Editora MacGraw-Hill de Portugal, Lda. Alfragide.

BURNS, J., (1997). *A Critique of ‘New’ Institutional Economics-Towards A Processual, Institutional Perspective of Management Accounting Change*, Papers of the University of Manchester, School of Accounting and Finance.

BURNS, J. and SCAPENS, R., (1998). *Conceptualizing Management Accounting Change: an Institutional Framework*, Papers of the University of Manchester.

BUTLER, A., LETZA, S. e NEALE, B., (1997). “Linking the balanced scorecard to strategy”, *Long Range Planning*, 30(2), pp.242-253.

CHILD, J., (1984). *Organization. A Guide to Problems and Practice*, 2nd edition, London, Harper and Row Ltd.

CRUZ, C.P. (2006). *Balanced Scorecard – Concentrar uma Organização no que é Essencial*, Vida Económica, Porto.

DIMAGGIO, P. e POWELL, W. (1983). "The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organisational Fields", *American Sociological Review*, April, Vol. 48, pp. 147-160.

DOWNING, L.; (Novembro/Dezembro 2000). "Progress report on the Balanced Scorecard: a global users' survey", *Balanced Scorecard Report*, Harvard Business School Press, volume 2, n.º 6;

DRUCKER P. (1995). "L'Information dont um Dirigeant à Vraiment Besoin", *L'Expansion Management Review*. Juin. pp. 6-14.

GONÇALVES, D. (2003). "Capital Intelectual: considerações sobre a sua valorização", in *Jornal do Técnico de Contas e da empresa*, n.º 452, pp.182-188.

HOPWOOD, A., 1987. "The archaeology of accounting systems", *Accounting, Organizations and Society*, 3, pp.207-234.

INNES, J. and MITCHELL, F., (1990). "The process of change in management accounting: some field study evidence", *Management Accounting Research*, 1, pp.3-19.

KANJI, G. (2003), "Performance measurement system", *Total Quality Management*, Vol. 13, No. 5, August, pp. 715-728.

KANJI, G. (1998). "Measurement of business excellence", *Total Quality Management*, Vol. 9, No. 7, October, pp.633-643.

KANJI, G. e SÁ, P. (2002). "Kanji's business scorecard", *Total Quality Management*, Vol. 13, No. 1, January, pp.13-27.

KANJI, G. e SÁ, P. (2001). "Kanji's business scorecard", *Total Quality Management*, Vol. 12, No. 7, December, pp. 898-905.

KAPLAN, R.; NORTON, D. (2010). "Managing Alliances with the Balanced Scorecard", *Harvard Business Review*, January-February, pp. 114-120.

KAPLAN, R.; NORTON, D. (2008). "Mastering the Management System", *Harvard Business Review*, January, Vol. 86, n.º 1, pp. 62-77.

KAPLAN, R.; NORTON, D. (2007). "Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System", *Harvard Business Review*, July/August, Vol. 85, n.º 7/8, pp.150-161.

KAPLAN, ROBERT S., NORTON, DAVID P., (2004a). *Mapas estratégicos convertendo activos intangíveis em resultados tangíveis*, Campus, Rio de Janeiro;

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. (2004b). "How Strategic Maps Frame an Organization's Objectives", *Financial Executive*, March/April, Vol. 20, n.º 2, pp. 40-45.

KAPLAN, R. S. e NORTON, D. P., (1997). *A estratégia em acção: Balanced Scorecard*, Campus, Rio de Janeiro.

KAPLAN, R. S. e NORTON, D.P. (1996a). "Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System", *Harvard Business Review*. January/February, Vol. 74, n.º 1, pp.75-85.

KAPLAN, R. e NORTON, D. (1996b). *The Balanced Scorecard: Translating strategy into action*, Harvard Business School Press, Boston.

KAPLAN, R.; NORTON, D. (1993). "Putting the Balanced Scorecard to Work", *Harvard Business Review*, September/October, Vol. 71, n.º 5, pp. 134-147.

KAPLAN, R. e NORTON, D. (1992). "The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance", *Harvard Business Review*, Jan-Feb, pp.71-79.

KAPLAN, R.S. (1985). “Il faut Modifier nos Méthodes Comptables!”. *Harvard L'Expansion*. Nº36. pp.53-60.

Karl-Erik Sveiby. Paper for PEI Conference in Stockholm 25 October 1996. Updated April 2001.

KASURINEN, T., (2002). “Exploring management accounting change: the case of balanced scorecard implementation”, *Management Accounting Research*, 13, pp.323–343.

LAPSLEY, I. and MITCHELL, F., (1994). “Management accounting research: the change agenda”, *Management Accounting Research*, 5, pp.215-219.

MALMI, T. (2001). “Balanced Scorecards in Finnish Companies: A Research Note”, *Management Accounting Research*, June, Vol. 12, n.º 2, pp.207-220.

MILLER, P., (1994). “Accounting as Social and Institutional Practice: An Introduction”, in Hopwood, A. and Miller, P. (eds) *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge, University Press, pp.1-39.

MARTÍNEZ RAMOS, M.; HEREDIA ÁLVARO, J. (2003). “El Balanced Scorecard. Estudio del Proceso de Implantación en una Mediana Empresa”, *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, Julio/Diciembre, Vol. I, n.º 2, pp.147-168.

MILLER, P., (1991). “Accounting innovation beyond the enterprise: problematizing investment decisions and programming economic growth in the U.K. in the 1960s”, *Accounting, Organizations and Society*, 18(8), pp.733-762.

MILLER, P. e O’LEARY, T., (1987). “Accounting and the construction of the governable person”, *Accounting, Organizations and Society*, 12(3), pp.235-265.

MILLER, P. e O’LEARY, T., (1994a). “Accounting, ‘economic citizenship’ and the spatial reordering of manufacture”, *Accounting, Organizations, and Society*, 19( 1), pp.15-43.

MILLER, P. e O’LEARY, T., (1994b). “The factory as laboratory”, *Science in Context*, 7(3), pp.469-496.

MITCHELL, V.W. e VOLKING, Y.E. (1993). “Analysing the Quality of Management Information: A Suggested Framework”. *Management Decision*. Vol.31 nº8. pp 12-19.

NORREKLIT, H. (2003). “The balanced scorecard: what is the score? A rhetorical analysis of the balanced scorecard”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, No. 6, August, pp. 591-619.

NORREKLIT, H. (2000). “The balance on the balanced scorecard - a critical analysis of some of its assumptions”, *Management Accounting Research*, Vol.11, No.1, March, pp. 65-88;

OLVE, NILS-GÖRAN; ROY, JAN; WETTER, MAGNUS (2001). *Condutores da performance: um guia prático para o uso do Balanced Scorecard*, Qualitymark, Rio de Janeiro.

PAPALEXANDRIS, A., IOANNOU, G., PRASTACOS, G. e SODERQUIST, K. (2005). “An integrated methodology for putting the balanced scorecard into action”, *European Management Journal*, Vol. 23, No. 2, April, pp.214-227.

PAPALEXANDRIS, A., IOANNOU, G. e PRASTACOS, G. (2004). “Implementing the balanced scorecard in Greece: a software firm’s experience”, *Long Range Planning*, Vol. 37, No. 4, August, pp.351-366.

PETTIGREW, A. e WHIPP, R. (1991). *Managing change for competitive success*, Cambridge, Blackwell.

QUESADO, Patrícia Rodrigues (2010). *Factores Determinantes de la Implementación del Cuadro De Mando Integral en Organizaciones Públicas y Privadas Portuguesas*, Tese de Doutoramento, Universidad de Santiago de Compostela, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Departamento de Economía Financiera y Contabilidad, Santiago de Compostela.

QUESADO, Patrícia Rodrigues (2005). *O Contributo do Balanced Scorecard para a Gestão Estratégica de Custos: uma Análise Empírica às Grande Empresas Portuguesas*, Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho, Braga.

RUSSO, J. (2009). *Balanced Scorecard para PME*, Lidel – edições técnicas, Lda. Lisboa-Porto.

SANTOS, R.A. (2006). *Balanced Scorecard em Portugal, Visão, Estratégia e Entusiasmo*. Gestão plus Edições, Cascais.

SARAIVA, H. (2011a), “The Balanced Scorecard: The Evolution of the Concept and Its Effects on Change in Organizational Management”, *EBS Review*, 28, pp.53-66. ISSN 1406-0264.

SARAIVA, H. (2011b), “A evolução do Balanced Scorecard – efeito da sua aplicação prática”, *Revista Portuguesa de Contabilidade*, V.I, nº2, pp. 265-276.

SCAPENS, R., EZZAMEL, M. e BURNS, J., (1997). “Management Accounting Change”, *a research outline and ongoing work at the University of Manchester (CIRAF)*.

SCAPENS, R., (1994). “Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice”, *Management Accounting Research*, 5, pp.301 -321.

SCAPENS, R. e ROBERTS, J., (1993). “Accounting and control: a case study of resistance to accounting change”, *Management Accounting Research*, 4, pp.1-32.

SILK, S. (1998).” Automating the balanced scorecard”, *Management Accounting (US)*, pp.38-44.

SIONCKE, G. (2005), “Implementation of a balanced scorecard in a care home for the elderly: Useful or not?”, *Total Quality Management*, Vol. 16, No. 8/9, pp.1023-1029.

SVEIBY, KARL ERIK (1997). "The Intangible Assets Monitor", *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, Vol. 2 Iss: 1, pp.73 – 97.

VAIVIO, Juhani, (1999). “Exploring a ‘non-financial’ management accounting change”, *Management Accounting Research*, 10, pp.409-437

VENKATRAMAN, G. e GERING, M. (2000). “The balanced scorecard”, *Ivey Business Journal*, Vol. 64, No. 3, January/February, pp.10-14.

VEDRAS MARTÍ, J. (2002). “Un Nuevo Paradigma Emergente de Capital Intelectual”, *XII Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica*, UBI, Covilhã.

**- Sites da Internet:**

<http://www.bscol.com/invoke.cfm>, site consultado em Janeiro de 2006 e em Dezembro de 2010.

<http://www.keyassociados.com.br> , site consultado em Janeiro de 2006.

<https://www.thepalladiumgroup.com>, site consultado em Janeiro de 2011.

[http://www.valuebasedmanagement.net/methods\\_skandianavigator.html](http://www.valuebasedmanagement.net/methods_skandianavigator.html), site consultado em Junho de 2011.

<http://www.sveiby.com/articles/MeasureIntangibleAssets.html>, site consultado em Julho de 2011.

<http://www.sveiby.com/articles/companymonitor.html>, site consultado em Julho de 2011.

<http://www.emeraldinsight.com/journals.htm> , site consultado em Julho de 2011.



